



TITLE:

地方税に於ける累進課税

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

CITATION:

神戸, 正雄. 地方税に於ける累進課税. 経済論叢 1929, 28(5): 679-698

ISSUE DATE:

1929-05-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/129746>

RIGHT:

京都市大學經濟學會 經濟論叢

第 五 號 第 二 十 八 卷

昭和四年五月一日發行

論 叢

價格の勢力説

文學博士 高田 保馬

地方税に於ける累進課税

法學博士 神戸 正雄

マルサスの恐慌論

經濟學士 谷口 吉彦

說 苑

交通事業に於ける競争

經濟學博士 小島 昌太郎

重農學派の自然法觀

法學士 山口 正太郎

英蘭銀行の成立及び發展過程

經濟學士 一谷 藤一郎

雜 錄

ギリシャの新發券銀行に就いて

經濟學士 松岡 孝兒

目的税と考慮税

經濟學士 中川 與之助

ヴィルフランツの新らしき經濟政策論

經濟學士 藤田 敬三

國民所得に就いて

經濟學博士 汐見 三郎

法 令

絲價安定融資補償法・資源調査法・製糖地整理ニ關スル法律

地方税に於ける累進課税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 地方税累進の一般理論 (一)問題の重點 (二)地方税に於ける利益原則の適否及累進の適否 (A)利益原則の適用の場合と然らざる場合 (い)其適用の場合 (え)其適用されざる場合 (B)利益原則適用の方法 (い)手数料特別課徴に依る場合 (ろ)物税に依る場合

第二段 各種地方税に於ける累進の適用 (一)雑種税 (二)主要物税 (A)一般 (B)地税 (C)家屋税 (D)營業税 (三)主要人税 (A)所得税附加税 (B)戸数割 (い)前提 (1)税質 (2)利益原則との關係 (ろ)税率は免税點

結論(全文の要旨)

緒言

税率としては、今日の通説では、大體、出來るだけに於て累進を探ることが勧められる。そして此趣旨は實際立法に於ては、随分極端にまでも擴充せられて居る。然るに地方税にありては、學説としても、能力原則の外に利益原則の加味といふことがいはれて、其結果として此にて比例税が勧められ(註二)、實際でも我邦にては之につき比例が當然のやうに考へられて、當に其の物税

ばかりでなく、人税たる戸數割にさへも比例が適用されて居る(註三)。併し其は理論上精密なる考察の結果ではなく、皮相の見に出づといふべきものであり、今一應、考直して見る値ありと思ふので、之についての我邦實際家の反省を乞ひたく、茲に其注意を促すが爲めに、此一文を草する。

(註二) ロッシャーは、累進は市町村税にては稀に適當する。何ぜとなれば、此に給付及反對給付の原則が尙常に重要となるからといひ、セリグマンも、嚴格なる地方財政にて其課税權の範圍内に、利益原則が或度まで從はるべきことが段々と承認されることとなりつつありといふことが出来る。然りとすれば累進の原則は、むしろ、地方財政の維持の爲めに使用される負擔の或ものに、一層制限されたる適用を有つてあらう。何となれば利益説は、論理的には比例に導き、累進に導かないからといふた。尤もセリグマン自身、地方税に利益原則の行はるることに賛成するのではない。彼は實にワグナーの、地方税にて利益原則の適用せらるる説に反對し、租税は公收入の他のものから、其が利益原則によりて課せられないことに於て異るといふて居る。²⁾

(註三) 田中氏は、一般所得税は人の總資力を直接表現して居るから、累進税率を採用するを可と爲す。戸數割も亦た然りだが、唯だ現行の戸數割制度は、累進の目的を資産状況の斟酌といふ別な形式で達成して居るといふが、累進の目的が之によりて達成されて居ると思ふのは聊か誤解のやうだ。兎も角、我國の戸數割には道例税率としては比例が行はれて居る。一例として大阪府の町村特別税戸數割降例等準則の件、第三條を舉ぐると、戸數割の賦課額は豫算の定めたる戸數割總額を、戸數割の賦課期日現在に於ける納税義務者の資力に按分して之を定むとある。

第一段 地方税累進の一般理論

2) Roscher, Fw. 5 Aufl. II. S. 455. Seligman, Progressive taxation. 2 ed. p. 301. Seligman, Studies in public finance. p. 190.
3) 田中、地方税研究、58.

(一)問題の重點——地方税に於ける累進の躊躇されるのは、此に於ける利益原則の加味からである。其にて能力原則の行はるゝだけでは、累進は當然であるし、公益逆比原則の行はるゝだけでも、特段なる税目としては、奢侈税、土地増價税、間地税などが選まれ、税率については出来るだけの累進が此等の税にて並に其他の税にても勧められることになる。たゞ地方税に利益原則の行はるゝ爲めに、累進が躊躇されるゝのだから、そして其利益原則は能力原則と對立して問題とさるゝのだから、次ぎに此對立の關係に於て、之よりして地方税に累進が適用さるべきか否かを考察するであらう。

(二)地方税に於ける利益原則の適否及累進の適否——

(A)利益原則の適用の場合と然らざる場合

(い)其適用の場合——地方税に於ても利益原則は全く適用なし、此にても唯だ能力原則のみ行はるといふ説があるけれども(註三)、併し又此にて能力原則と共に利益原則が適用され、少くとも加味さるべしといふことも可なり廣く認められて、決して此が單なる少數者の無力なる意見とすることは得ない(註四)。そして其趣旨は地方にては、團體と其團體員とが密接なる關係を有つて、其或團體員が團體の發達及施設から利益を受くることを、而かも他の者よりもより多くの利益を受くることを或度まで分別して指示し得るに因るのである。例之、一地方内の土地家屋所有

者營業者といふやうな人の塊は、然らざる人々の塊と對立して、地方の發達並に土木交通上の施設等によりて特に多くの利益を受くる。随ふては此等の者への税が地方にて多少特に重きを置かれなくてはならぬといふのである。但し此種の施設の利益が單に土地家屋營業の持主にのみ及ぶといふのではない。其他の人々にも及ぶこと勿論である(註リ)。けれども前者は後者よりもより多く、夫の施設の利益を受くるといふのである。地方に特に利益原則を加味したる税の存し得る所以である。

(註三) 此の如き説を採る者として、拙文、營業税の課税物件の地方分別雜の註一四には、シエフレー、ビルンバウム、ヘルペンスタインを挙げたが、其他、ピリンスキも、國税にも地方税にも、給付能力原則よりも他の原則を考ふことは出来ぬと爲し、フォツケも、人が地方税を、國税よりも多少異つて成形しやうと盡力すること、並に、國税から幸にして驅逐された給付及反對給付の原則を地方税に利用しやうとすることは解するに苦しむといふて居る。

(註四) ワグナートは、自治體の地方税にて、當該團體が場處的に小ければ小きほど、随つて州、縣、郡と段々に、そして最も、市町村の税にて、給付及反對給付原則の適用が國税に於けるよりも一層範圍が大いと爲し、コンラードも、地方税にては、地方行政の一定の給付が人民の一定塊に第一位に利益となることが屢々生じ、随つて給付及反對給付原則が適用に來り得と爲し、ライツェンスタインは、手斟料原則に尙大なる擴張及發展能力が認められた。地方經濟の任務が一層廣く成形すればするほど、随つて此が私人の利益の範圍にて進歩的に影響すればするほど、共同經濟的行爲によりて箇人に歸せられた利益を、強制分擔物の賦課に於ける、事情に相當した分前にて、共同の爲めに利用することが財政々策の目的でなければならぬ。其目的は勿論、租税體系の選擇にても眼中に置かれなくてはならぬと爲し、カウフマンも、地方税負擔の公

5) 拙著、租税研究、九卷、254. Bilinski, Die Gemeindebesteuerung. S. 125-126. Vocke, Fw. S. 283.

平なる分配にて、自治體の狭き區域にて明かに認むべき特段なる進歩(土地家屋營業の三物體が受くる所の)が不考慮に止まつてはならぬ。随つて租税の負擔の配分に於て、一般的給付能力の標準の條に、給付能力の特別進歩の標準が適用に來なくてはならぬと爲し、フリードベルグは、市町村の負擔にまで、先以て、各人が例外なしに、其給付能力に應じて分擔しなくてはならぬ。併し此外に、市町村の給付によりて、或財産部の收益又は價值騰貴による財産増加が生ずる人々は、尙特に彼等に生じた利益の度に應じて市町村負擔の擔當に引入れられなくてはならぬと爲し、エーベルヒは、市町村税にては利益關係に於ける課税が適用し得べく且つ本來正當だと爲し、ナスカも、多くの場合、市町村に於て給付及反對給付に依る課税が、公正原則に相應する。其は市町村の一定出費によりて一定の人が特段なる利益を受くるときに然りと爲し、ボルグトも、個人經濟の各の塊の認むべき特別利益の現はるる場合には、此が手数料、受益者負擔等によりて平準を見出さないだけにては、相當なる租税の特別負擔が辯護せしめると爲し、バステープルも、勤務に比例した課税の理論が、一般には當らないけれども、地方には或力を有つと爲し、ローマンは、國税を支配する給付能力原則が市町村にては、假令其重要を失はないにせよ、退却すと爲し、ヘツケルも、地方税に於ける各個の場合の例外を以て、特別報償原則が租税政策上の考慮を支配しないで、一般報償原則が之を支配すと爲す。⁶⁾

(註五) 此等の費用にしても一般人にも其利益の及ぶだけにては、三物税の外、入税によりて一般人もが負擔しなければならぬ。エーベルヒが、凡ての市町村の經濟的制度が、假令、各個の階級の彼れ此れに、他のものよりも一層多くの利益を與ふるとも、此が公共的性質のものだといふことを考へなくてはならぬといふは此意である。尙ほ英國にて地方のレートが、不動産の年収益を標準とし、之を占有者に課して居るのは、必ずしも利益原則から出たのでなく、グラハムに依ると、此が根本觀は其能力に應じて人を課税するのだといふ。⁷⁾

(ろ) 其適用されざる場合——處が地方施設及其費用にして地方團體員の凡ての者に誰彼なしに及んで、利益關係の分別し難きものがある。其は例之、教育衛生警察、社會施設の如きものに

6) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 439-440. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 14. Reitzenstein, Das kommunale Finanzwesen (Schönberg. Hb. 4 Aufl. III-II.) S. 75. Kaufmann, Die Kommunalfinanzen. II. S. 118. Friedberg, Die Besteuerung der Gemeinden. S. 10. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 686. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 125, 358. Borgh, Fw. 5 Aufl.

關してである。尤も此等の費用とても一部は、營業者などが使用人を使ふが爲めに其地方團體をして支出せざるを得ざらしめたといひ得べきものがあり、其れだけにては、前の土木交通費などと齊しく利益原則の加味を理由附けることにもなるが、併し其見地を離れて、別に、此種費用が團體員の全部に區別なく及ぶともいへる。其れだけにては、何の人々が他の人々よりもより多くの利益を受けたとは見られず、随つて地方税には利益原則を離れた、純能力原則に依るの税、即ち人税もなくてはならぬといふことになる(註六)。

(註六) ローマンは、一般的公共目的の爲めの費用(其は凡べての住民に利益となり、随つて彼等から其人的能力に應じて擔はるべき)が所得税によりて充たさるべしと爲し、バステープルも、眞體にて一般的目的の爲めになる費用は國税と同一の分配に従はなくてはならぬと爲し、ワグナーは、嘗て勸められた英國の地方税制に一層近づくと(其は多少一八九三年の普國の地方税制で採られた所の)は正當でない。英國にても地方行政の單なる物税が原則上、間違てあつて、實際に適しないことが認められ、随つて益々之からして遠かるやうに企てられたといふた。尙此につき拙著參照。

(B) 利益原則適用の方法

(い) 手数料特別課徴に依る場合——地方施設に關聯して利益原則を適用するとしても、各團體員の受くる利益の或度まで精密に分別指示し得ることがある、其は或は各員が地方施設を利用するの都度、之を測定し又は少くとも假定して取る所の手数料、使用料によりて行はれることがあり、或は、一の地方施設により一定地區内の各員に指示すべき利益を與ふるに於て、之を測定し

II-1. S. 26. Bastable, P. f. 3 ed. p. 397. Lohmann, Die besonderen direkten Gemeindesteuern. S. 15. Heckel, Fw. I. S. 184.

7) 拙著、租税研究、三卷、293. Ebeberg, a. a. O. S. 687. Graham, Taxation local and imperial. 3 ed. p. 18.

8) 拙著、租税研究、九卷、255.

又は推定して取る所の特別課徴又は受益者負擔によりて行はるることがある。

(ろ)物税に依る場合——然るに地方施設及其發達の利益が或塊の人々に特に及ぶといふことはいへるけれども、其の各員の受くる利益の指定し得ない部分がある。恰かも其が此利益原則を加味して能力原則に依る所の土地家屋營業の三物税に稍々重きを置くことによりて對應せらるゝことになる。即ち道路に關しても、之が新設により、沿道の地主に地價の急激なる騰貴を與へたるだけにて之を測定又は推定して特別課徴を課し、道路を使用することにより利益する者よりして其使用の都度、使用料を取つて其費用の一部を補償することも往々にしては起る。併し此外に此道路等の新設維持、其他其地方の一般的发展によりて、土地家屋營業の持主が、他の階級者に比して一層多くの利益を受けて居るといひ得るものがある。併し全く其各員の受くる利益の度合は明示し難く、階級全體として一般に利益を受けたといひ得るのみである(註七)。斯かるものの補償が三物税によりて行はるるのである。つまり其れだけにては各員の各個的の利益度を指示し難いので、此が利益原則の考慮といふことは、主としては課税物件の種類の選擇によりて行はるることになるのである(註八)。併し其れだけで問題が盡くされたのではなく、進んでは課税標準についても、國税の純能力原則に依る場合と異り、或度まで其利益原則に依るだけにて、能力はなくとも利益を受くるといへるだけにて外形標準に依ることが出来る¹⁰⁾。其れ許りではない。今一つ税率

9) Lohmann, a. a. O. S. 18. Bastable, l. c. p. 401. Wagner, Die finanzielle Mitbeteiligung der Gemeinden. S. 61. Kommunale Steuerfragen (Schriften der Gesellschaft f. soziale Reform. 15). S. 26. 租税研究、三卷、296.

10) 拙著、租税研究、八卷、155-156.

についても、純能力原則に依らずして、能力原則に利益原則を加味するだけにては、累進に依るとしても緩かなる其れ、又は事情によりてはむしろ比例の方が選ぶべきものといふことになる。税率も、能力に依ればこそ累進を勧めることになるが、利益原則に依るといふ點からいふと、課税物件又は標準に按分して負擔するのが至當で、其はつまり比例である。たゞ茲に、單なる利益原則に依るのでなくて、飽迄も租税では能力原則に依りつゝ、利益原則が加味さるゝといふだけに、比例に固執せずして、緩かなる累進に導く餘地がある。尤も恰かも其利益原則加味の爲めに選まれたる税が人税でなく、物税であるので、其にては人の全き能力を捕捉することが出來ずして一部の能力のみを捕捉するのであるから、其點からしても激しき累進を採るには適せず、精々、緩かなる累進を勧めるといふことになる。

(註七) 特別課徴に於ける特別利益と、租税に於ける特別利益とは、異なるものがある。其事につき、ローズウオーターは、特別課徴の場合の利益は特別であつて、測定すべきものなのに、租税に於ける利益は一般的で、精密なる測定の爲し難きものだとして、セリグマンも、特別課徴にては、特別利益は個人にとり測定すべきものであるのに、租税にては、特別利益は存在せず、又は存在としても、共同利益に於ける個人の分前から偶然に生ずる。此が分別して測定せられぬといふ。其からエーベルヒは、之に關聯して、諸多の制度にて、假令、此れ彼れの階級に指示すべく特に利益となるけれども、公署と團體との間に直接關係が有しないから、又は制度が一般の不可分なる利益にあるから、手数料の行はれないものがあるといふ。⁽¹¹⁾

(註八) ヲグナーは、土地(及家屋)及營業の優先課税は市町村では正當である。其は此等の物の持主が地方費から利益を受く

11) Rosawater, Special assessment. 2 ed. p. 133. Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 415. Eheberg, a. a. O. S. 685.

ることが多いからと爲し、エーベルヒも、市町村にて手数料の良き制度と分擔金(特別課徴)の擴張されたる適用とを前提すれば、此傍に多少高き度にて土地建物、事情により營業をも課税するときに給付及反對給付の原則に適應し得ることとなると爲し、チスカも、市町村に於ける給付及反對給付原則の理由から、土地及家屋所有者の一層高められたる負擔が勤めらるゝと爲し、ボルグトは、地方税にありても一定の塊の人民の特別利益が地方の全き需要よりも遙かに後に止まるといふことの等閑に附された爲めに、地方にて營業及特に不動産の租税上の過重負擔に導いたと爲し、シュワルツも、市町村にて一般所得税の傍に、不動産及營業の重課といふことは、給付能力の地よりは、むしろ對價(給付及反對給付)の見地から要求されなくてはならぬ。何ぜとなれば市町村は主として經濟的團體であつて、此が任務は一大部、不動産及營業に直接且つ特に有利となるからといひ、コンラードも、給付及反對給付原則の適用さるる處には収益税が辯護せらるゝと爲す。¹²⁾

第二段 各種地方税に於ける累進の適用

以上、地方税に於ける累進の一般理論を述べたから、次ぎには之を各種の税に就いて考察して見やう。

(一) 雜種税——には比例税が多く、加之、定額税、階級税に止まるもある。特に夫の到る處地方に存する不動産移轉税の如きは比例たるを例とするが(註九)、既に土地増價税になると、むしろ累進が普通であり(註一〇)、間地税亦た同様たるべく、¹³⁾ 住居税は我邦にはないが、之ありとすれば税質上當然に累進となる。¹⁴⁾ 奢侈税、使用税の部類では比例が多いけれども、其の課税の全體上、或度まで累進の趣旨を取入れて、奢侈の意味の濃きもの、富者の多く使ひさうな場合に重く課するこ

12) Wagner, Die finanzielle Mitbeteiligung. S. 55. Eheberg, a. a. O. S. 690. Tyszka, a. a. O. S. 359. Borch, a. a. O. S. 26. Schwarz, Das Gemeinde-Abgabenwesen Deutschlands. S. 11-12. Conrad, a. a. O. S. 32.
13) 租税研究、五卷、279.

ことが出来る(註一〇)。

(註九)

例之、ロツツは、従率財産交通税には累進課税が困難だといふて居る¹⁴⁾

(註一〇)

ロツツは、土地増價税にては累進が辯護せらるゝと爲し、ヘツケルも、都市の土地貴氣利得税には累進を適用するといふ。尙拙著参照¹⁵⁾

(註一一)

エーベルヒは、消費税にて租税が往々にして消費物の品質によりて段階づけらるゝと爲し、バスターブルも、累進

は、富者の消費する奢侈品の重き課税、又は凡べての商品の一層上等品への高き税によりてのやうな方法にて實現されるを得と爲し、ホルゲトも、間接税にても、富者の需要品、随つて特に奢侈品が貧民の大量消費物よりも一層鋭く課せらるゝときに累進の適用ありと爲し、ヘツケルも、消費税の範圍にて税率の累進を採用する試は、財政上重要少き奢侈税を除いては行はれなかつたと爲し、プロイヤールは、消費税は通例、歩合課税の形にて生ずるとも、最近の租税立法にては、累進的の税率の適用さるゝ場合が増加した。此累進段階が給付能力大なる消費者を、高價なる産物に於ける高き歩合の税にて相當に高く課税し、同種同量の小價値の物體の消費者を宥容することの目的を達し得るといふ。田中氏が遊興税につき、此が間接に人の一般實力をも現はして居るから、消費金額に累進して課して可いといふのも、一の場合である。尙拙文参照¹⁷⁾

(二) 主要物税

(A) 一般

此に問題となる土地、家屋、營業の三物税については、其が物税だといふこと即ち

物を見て人を見ぬといふことから(註一二)、並に此にて利益原則が加味さるゝことからすると、比例が適するやうではあるが、此にも利益原則のみが適用せられずして、唯だ利益原則が加味さるゝに止まり、主としては矢張り能力原則に依りて課税さるゝことを考へ、並に此が改造せられて

14) 租税研究、二卷、216-217.

15) Lotz, Fw. S. 252.

16) Lotz, ebenda. Heckel, a. a. O. S. 186. 拙著、土地増價税論、304. 以下。

17) Eheberg, a. a. O. S. 195. Bastable, l. c. p. 308. Borgh, a. a. O. S.

31. Heckel, a. a. O. S. 189. Bräuer, Umriss und Untersuchungen

古き収益税の形を脱し新しき部分所得税となるに於て(註一三)、少くとも緩かなる累進を勧めることにならざるを得ぬ。

(註一二) ロツツは、収益税にては累進辯護が適用し難しと爲し、アーシも、物税にては、租税的特徴が客觀的事實により與へられ、租税義務者の人格の給付能力より全く獨立すと爲し、チスカも、収益税が物體に結付き、人に結付かざる本質からして、此に累進が生ずるを得ぬ。といふことを缺點とすると爲す。¹⁸⁾

(註一三) エーベルヒは、主として總収益税たる又は之に近き舊時の収益税にては、累進税歩が適用すべきものでなかつた。何ぜとなれば總収益は、實際的給付能力の適當なる徵體でないから。併し近頃、社會的感情の壓迫の下に、収益税制度を有つ國にても、累進率を探ることとなつたときに、此は人が各個の収益税を部分所得税(負債控除、自己申告等を以て)に改造し且つ近づけたことにて可能としたといふ。¹⁹⁾

(B) 地税——につきても、此が單なる物税だといふこと、並に利益原則に支配さるゝといふことからしては比例を至當とするやうだが(註一四)、此にても亦能力原則が主として働くといふこと、並に特に土地兼併を防止したといふ社會政策上の見地からしては、或度の累進、勿論、緩かなる累進は辯護し得る。²⁰⁾但し此が累進を行ふ爲めには、或人の全き所有地を見るを要し、随つて他地方の分をも調べなくてはならぬといふ面倒がある。

(註一四) クラインウエヒターは、地租に累進の考は無交渉だと爲し、田中氏は、所有土地の大小廣狭は必ずしも人の一般資力と比例して居るものでないから、地租が一般財産税でない以上は、之に累進を課するのは理論上、不當といはなくてはならぬといふ。²¹⁾

zu einer Lehre vom Steuertarif. S. 7-8. 田中、前出、58. 摘著、租税研究、二卷、154. 以下。

18) Lotz, a. a. O. S. 252. Asch, Gemeindefinanzen und-steuern. S. 21. Tyszk, a. a. O. S. 136.

19) Eheberg, a. a. O. S. 195.

(C) 家屋税——についても、其が物税であつて、家屋以外の能力を見ぬものだといふこと、並に利益原則に支配せらるゝことからしては比例を勧める如くであるけれども、此にても利益原則は單に加味さるゝに止まり、主としては能力原則に依るといふことがあり、即ち假令家屋所有以外
の能力元素が之に現はれずとも、兎も角、家屋に關する限り能力元素が掴み得られ、其に於ける
所有の大小からして、少くとも其を一定度以上多く有つほどの者は、假令他の元素を全く持たず
とも、其れだけにても既に全き人的能力も相當に大いことが推定し得られる。だから全き人的能
力の現はるゝ税ほどに強い累進は之に相應せぬまでも、緩かなる累進ならば之に適したものと
して良い。尙其上にも家屋については前記、土地と齊しく、其の所有が少數の富豪の手に集まる
きに、家賃を釣上ぐることもなり、民衆の生活を脅かすこともなり得るので、其の少數者の
手に集中するのを牽制したいといふ社會政策上の見地もあつて、尙更に或度の累進を勧めるこ
となる。尤も此税に於ける累進を行ふとして三の異つた標準が考へらる。其は各個の家屋の賃
貸價格の大小に應じて累進とするもの、當該地方團體内に於ける一人の所屬の家屋の賃貸價格の
大小に應じて累進とするもの、其地方團體の内外を問はず一人に所屬の家屋の賃貸價格の大小に
應じて累進とするものである。此中、第一は採らぬが良い。其は元來、家屋税には家屋所有者か
ら借家人へ轉嫁する可能性が大であり、²²⁾ 住居者の負擔となるとしては家賃額の大小に應じて累進

20) 租税研究、四卷、23.

21) Kleinwächter, Fw. S. 148. 田中、前出、58.

22) 租税研究、八卷、120.

となるのを至當とするものはあるが、家屋税としては轉嫁が出来るだけ避けたく、其の爲めには之にて各家屋について課税するのが不得策であるからである。そして家屋税を各家屋毎に課税せず、或人に屬する凡べての家屋の賃貸價格に就きて、而かも累進課税するときに、夫の轉嫁を少からしめ得る。そして此の如き方法として選まるべき二の方法の中に就きては、能力に應ずることと重きを置けば、當該地方團體の内外を問はず一人に屬する凡べての家屋の賃貸價格の大小に應じて累進を爲すべく、或地方に於ける家屋所有の集中、家賃釣上の弊を避けることに重きを置けば、むしろ當該地方團體内にて一人に屬する家屋の賃貸價格の大小に應じて累進とすべきである。で此二の中の何れか一を選ぶには時の事情によりて何れに重きを置くべきかを見て決すべきものとする。兎に角、家屋税の場合には地税とは少しく異つた所があることを注意する。

(D) 營業税——にても地税家屋税と齊しく物税であつて、營業以外の能力元素を顧みぬといふこと、並に利益原則の加味といふことからいふと、大體、比例を至當とするけれども、併し他方、此にも主としては能力原則が標準となるといふこともあり、且又同種營業中にてもより大なる營業は、より小なる營業に比して競争力収益力のより大いといふことがあつて、少くとも緩かなる度の累進を至當とするものがある(註一五)。即ち大營業は能力が小營業に比して割合に大いのみでなく、小營業を壓迫するといふことに於ける社會的不利をも有つ。夫の能力に應じ並に社會政策に

23) 同上、二卷、216-217.

24) 租税研究、九卷、246-247.

適う爲めに茲に或度の累進をすゝめるのである。其れに又、利益原則からいふても、小さな商業にては格別の事がないけれども、或度以上の大營業になると其使用する労働者群の爲めに、其地方團體の警察、衛生、教育、救濟事業の上に特別な厄介をかけるといふこともあつて、其點からして大營業に特別な負擔の至當なるものもある(註一六)。誰だ此營業に於ける累進課税に對する一の心配は、此が一地方にてのみ行はれて、他の地方にて並行して行はれぬときには、其地方の大營業を競争上不利とするといふのである(註一七)。で此點に相當の考慮を拂つた上にて實行するといふ用意を忘れてはならぬ。

(註一五) ヘッケルは、収益税が所得税の構成材料にて成形さるるだけにては、此が少くとも一部、累進を行はれしむる(營業税、資本利子税)と爲し、ワグナーは、大營業を凡べて特に課税すること(併し其中の或もの例之、大百貨店の如きを特課しないこと)を勧める。²⁵⁾

(註一六) ワグナーは、大營業への高き課税の理由として、此が工業的大經營にては、其の大なる數の労働者の爲めに、通例、市町村に國民學校、救貧、衛生等の大なる費用をかけることを舉ぐるを得とする。²⁶⁾

(註一七) ワグナーは、地方的に大營業を一層高く營業課税することの主たる缺點は、同種の大營業者の地方間の競争關係の考慮に見出さるるを得といふ。²⁷⁾

(三) 主要人税

(A) 所得税附加税——を累進とするといふことは、國税所得税たる本税が累進たる以上、當然の

25) Heckel, a. a. O. S. 186. Kommunale Steuerfragen. S. 31.

26) Wagner, Die finanzielle Mitbeteiligung. S. 59.

27) Wagner, ebenda. S. 60.

ことである(註一八)。尤も之に對し大所得者の負擔が餘りに重くなり過ぐるとか(註一九)、爲めに大所得者の他地方移住を勧めるとか(註二〇)いふことの非難はある。

(註一八) ローマンは、一般には人は、地方所得税の稅率につき、國稅よりも原則的に違つたものを許すことを要すべきものとすと爲す。⁽²⁸⁾

(註一九) 紐育州の混合立法委員會案にては、地方所得税の稅率は比例たるべく累進たるべからず。何ぞとなれば大所得は既に聯邦稅によりて一層高き率にて課せられて居るからといふことであつた。⁽²⁹⁾

(註二〇) ロッツは、地方稅が國稅の附加稅たる場合に、地方稅の負擔の爲めの國稅の累進が、頗る銳敏に影響し、此地方團體へ富者の來住を止め、又は富める利殖者の往住を勧めると爲し、此方法を不得策といふて居る。⁽³⁰⁾

(A) 戶數割——にては、緒言にもいふ如く我國にて此が比例となつて居る。其は不都合の甚しきものである。其譯は、先づ議論の

(い) 前提——となるべきものから説かなければならぬ。即ち之が

(1) 稅質——からいふと、此は所得稅の附加稅との間に選擇さるべきもので、一の人稅である。人の全能力を見て、其大さ及品質に應じて課稅すべきものである。此にて所得の外に、多少、資産の元素をも斟酌して居るのは、此に物稅的要素を加へたのではなく、全く單に所得稅の人稅たる性能を一層完成せしめんが爲めで、所得のみにては足らざる能力元素を捉へんとするものである。

28) Lohmann, a. a. O. S. 22. 租稅研究、三卷、350.

29) Seligman, Studies, p. 254.

30) Lotz, a. a. O. S. 253.

(2) 利益原則との關係——既に此が人税だとするときに、此にては能力原則のみが重きを成し利益原則の適用餘地はない。地方税だから凡べて利益原則が適用され加味されなくてはならぬといふのでなく、地方にても純能力原則に依るの税がなくてはならぬこと上にいふ如くであつて、其は恰も人税であり、戸數割も一の人税として此に選まるべきものである。

(ろ) 税率——既に戸數割が人税であり、利益原則に依らず、純能力原則に依るものとするときに、此には當然に累進を至當とすることになる(註三二)。そして此事は今日のやうに一地方内にては貧富の懸隔の甚しくなるに於ては、社會政策上からも適當である(註三三)。其れに其地方内にては土地家屋營業を有たず、併し他地方に此種のもを有ち又は動的資本を多分に持つ利殖者が、其地方の地稅家屋稅營業税をかけられず、之に代るべき財産税もかけられず、單に戸數割(又は所得稅附加税)のみ課せられるといふに於て、其にて單なる比例課税をして居てはあまりに彼等の負擔が輕くなるといふこともある(註三三)。で戸數割は累進とするが至當である。今日の比例的な戸數割は公正ではなく、反社會政策的のものである。たゞ之を累進とするときに、夫の利殖者の往住を勧め、來住を妨げるといふこともあるから(註三四)、累進の度合は他地方との釣合を得なくてはならぬし、且つ戸數割が全國的にも累進となるやうに國法にて指定することが望ましい。

(註二一) カウフマンは、國の所得税の適當なる成形にて前提せらるる税率の累進は、地方にても主として同一でなければな

らぬといふ。³¹⁾ 尙前註一八參照。

(註二二) ノイマンは、此の如き累進は、最多く、地方需要の特に大きい處、貧富の懸隔の特に烈しい處、隨つて特に大都市に發達したといふ。³²⁾

(註二三) ワグナーは、地方にては事情により、國稅所得稅の稅率とは別のものとし、累進を一層擴張することが殆んど必要たり又は往々にして適切且つ許すべきものたるを得る。狹義の資本家は、市町村にて財産稅を課せられないだけでは、此階級の一層銳き所得課稅が國稅率に於けるよりも一層高き稅率にて要求せらるゝと爲す。³³⁾

(註二四) チスカは、地方稅に關し、其のあまり強き累進に依りて大資本の流出を心配すべしとし、ワグナーは、純然たる利殖者(資本財産の持主)、家主、土地の貸主、恩給者等は、一般に、そして段々と他の人民階級の一部も、其の人的住處を、地方稅負擔に考慮して選擇し得といふ。尙前註二〇參照。

(は) 免稅點——累進率の採られた場合には免稅點が當然問題になる。比例だと免稅點は殆んど問題にならぬが、累進だと通例免稅點が定められる。此免稅點につきては國稅所得稅の免稅點よりも高く定めたいといふ考もあり(註二五)、又此よりも低く定め、極貧者たらざる以上は凡べて課することにしやうといふ考もある(註二六)けれども、理想的にいふならば、むしろ國稅所得稅と同程度の免稅點が至當でなければならぬ。國稅に於て一定度の所得を生活の最小資料として必要とした以上、地方團體も亦た之に従ふのが穩當である(註二七)。たゞ或地方團體には貧民が多く、其爲め國稅所得稅と同じ免稅點では收入不足を生ずる外なく、隨つて財政收入の必要上、多少低く

31) Kaufmann, a. a. O. S. 117.

32) Neumann, Zur Gemeindesteuerreform. S. 160.

33) Wagner, Die finanzielle Mitbeteiligung. S. 62.

34) Tyszka, a. a. O. S. 127. Wagner, ebenda, S. 62-63.

之を定める外なきことも起り得やうし(註二八)、更には地方により、特に田舎にては生活程度が低く、生活費が少くて済むから、國税が全國を平均して至當として定めた免稅點よりは稍々低く之を定めても至當といふこともある(註二九)。間々此免稅點に關し、地方にては國の場合の如くに消費税といふ貧民税がないから、之が埋合として免稅點を低く定めよとの考も出て居るが、併し良考へて見ると、消費税は元來、能力原則並に社會政策上の見地からして不當にして望ましからざる税であるから、即ち能力の乏しき處、又は殆んど之なしともいふべき處にまでも課する嫌あるものだから、財政が許すならばむしろ廢止したきものであり、斯かる仕方なしに設けた國税の代りのものを地方税に想定して、其埋合せの方法を考ふるには及ばぬ。又貧民にも廣く何等かの地方負擔を及ぼすとしても、何にも戸數割に依らずとも、外に、避くべからずに貧民にも及び得る税がある、即ち家屋税の如きものが其であつて、其れで澤山であり、其れ以上に貧民税を設くるに及ばぬ。斯かる貧民に轉嫁する可能性ある税さへも、出來れば、むしろ廢止したとする所であるのだから、戸數割を下級民にも及ぼす工夫は出来るだけ考へぬが良い。

(註三五)

カウフマンは、市町村が人税に於ける免稅點を原則上、國に於けるよりも高く定むべしといふことは、間接消費税の特に強き要求(國によりてか、地方によりてか、又は双方によりて)に顧慮してのみ相當とされ得ると爲し、ワゲナーは、

間接消費税を有つた、そして多收的なる免稅税制を有つた市町村にては、九百馬克(當時の國の所得税の免稅點)よりも一層

35) 租稅研究、一卷、527.

36) 同上、八卷、236.

高き所得に、地方的の免税を與ふことが、少くとも許さるべく、或場合には要求すべきものだといふ。³⁷⁾

(註二六) フリードベルグは、市町村税につき、免税の要求は、全く營利能力なく既に救済から救はれる人々の爲めにのみ許さるを得と爲し、ノイマンは、往々にして地方所得税の下限が國税に於けるよりも低く定めらるゝと爲し、ローマンは、一般に法律にて、人が國税の所得税から課せられざる九百馬克以下の所得の免除又は低き課税を許さうとしたといふ。紐育の混合立法委員會案にても、地方所得税の免税點は現行聯邦税の水準よりも以下に下げらるべし。併し其全所得を眞に消費しなくてはならぬ貸取労働者の所得を賃すほどに低くしてはならないといふ。³⁸⁾

(註二七) 此外に、免税點を低くすることには行政上の繁雜といふことがあるけれども、其は地方税の場合には忍び得るものである。之に關しノイマンは、最下級者に所得税を廣げることが、賦課徴收に大な、打勝つべからざる困難を齎らし、且つ公正適實に適はずといふことにて非難せらるゝといふ。³⁹⁾

(註二八) ビリンスキーは、市町村にては、多くの貧民から成り、爲めに免税點が繼續的の不足に導かなくてはならぬことであると爲し、ボツケーは、地方にては、地方費を擔ふに堪へないやうな多くの義務者があつたり、又地方によりては、全く義務者たり得るものを缺くことも生ずるので、必要上、國の所得税の標準を下げなくてはならぬことになるといふ。⁴⁰⁾

(註二九) カウフマンは、大國の平均にて定められたる直接税に於ける免税點が、其國の各地方にて種々異つた經濟上の基礎に基く人民の階級に適用せらるることとなつて、租税給付能力の負擔に於て不公平が生じ得る。然るに此點に關し地方の人は、租税義務の異つた下限を定めることによりて、事實上の事情に一層良く適應するを得る。之によりて同時に或度まで國税に於ける不公平の匡正となり得るといふ。⁴¹⁾

結 論

- 37) Kaufmann, a. a. O. S. 117. Wagner, D. finanzielle Mitbeteiligung S. 61.
38) Friedberg, a. a. O. S. 11. Neumann, a. a. O. S. 105. Lohmann, a. a. O. S. 22. Seligman, Studies. p. 254.
39) Neumann, a. a. O. S. 3.

以上要之、地方税には、**益原則の適用**ありといふことから、間々、凡べて比例率が採用せらるべきものゝ如き誤解があり、延いて其人税にまで比例税率が採られて居るのであるが、其は誤りで、夫の地方税に於ける**利益原則は本來、能力原則適用の補助として行はるゝに過ぎず**、主としては此にも**能力原則が行はれ**、且つ其外に**社會政策生産政策等、公益上の見地から税率を考ふる**といふこともあつて、地方税に於て、其三物税にても緩かなる度の累進を至當とするものがあり、況や其人税に至りては能力原則上當然に累進とされ、而かも相當に高き免税點をも至當とするのである。尙又、雜種税中にも税質上累進の至當であり、其趣旨の課税の行はるべき餘地がある。此見地に於て我國の地方税制には今一段の改造の希望すべきものがあると信ずる。

40) Bilinski, a. a. O. S. 233. Bocquet. La réforme des impositions locales. p. 37-38.

41) Kaufmann, a. a. O. S. 117.